Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 30799 du rôle
Inscrit le 6 juillet 2012

Audience publique du 15 novembre 2012

Recours formé par
... ..., Curaçao
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30799 du rôle et déposée le 6 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de ... ..., immatriculée sous le numéro … au registre des fondations de la Chambre de Commerce et de l'Industrie de Curaçao, établie et ayant son siège social à Curaçao…, représentée par conseil d'administration actuellemement en fonctions, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juin 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ... Luxembourg S.A.;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 septembre 2012 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître André Lutgen au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2012 pour compte de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 novembre 2012.

Par courrier daté du 8 juin 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit la banque ... Luxembourg S.A. de lui fournir certains renseignements concernant ... ..., ci-après dénommée « ... ... », au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle fiscal aux Pays-Bas, ladite injonction étant libellée comme suit:

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 30 mai 2012 de la part de l'autorité compétente des Pays-Bas sur base de la convention fiscale modifiée entre le*

Luxembourg et les Pays-Bas du 8 mai 1968, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 15 juillet 2012 au plus tard.

Identité de la société faisant l'objet d'un contrôle aux Pays-Bas : ... ... société constituée à ....

Renseignements demandés :

Pour la période du 1er janvier 2011 à ce jour :

- *Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) des comptes bancaires no : auprès de la Banque ... SA pour la période visée ;*
- *En cas de clôture des comptes, veuillez indiquer la date de clôture ;*
- *Veuillez fournir les bénéficiaires économiques de ces comptes (s'ils sont connus) ;*
- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;*
- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ces comptes bancaires ainsi que la date d'ouverture au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;*
- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée et notamment au 1.1.2011 et au 1.1.2012;*
- *Veuillez fournir les accords éventuels conclus entre votre banque et la société ... ... ;*
- *Veuillez fournir des renseignements sur le fondateur de la société ... ... (s'il est connu) ;*
- *Veuillez identifier les autres comptes éventuels ouverts auprès de votre établissement en relation avec la société ... ...;*
- *Veuillez fournir les relevés bancaires de tous les comptes ainsi que des documents pertinents pour la période visée;*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société ... ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal de la part des autorités compétentes des Pays-Bas. Lors de ce contrôle, les autorités ont trouvé l'existence de comptes bancaires luxembourgeoises de la société, sur lesquels des transferts monétaires ont été effectués. Afin de pouvoir déterminer avec exactitude les avoirs de la société sous contrôle et d'effectuer les impositions correctes, les autorités des Pays-Bas ont besoin d'avoir des renseignements quant à la détention et les flux de comptes bancaires étrangers.

La demande vise à déterminer l'impôt sur les sociétés pour la période du 1er janvier 2011 à ce jour.

Selon les autorités fiscales des Pays-Bas, tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligée de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (…). »

Par requête déposée en date du 6 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif, ... a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 8 juin 2012.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse sollicite tout d'abord la communication de la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par les autorités néerlandaises à l'administration des Contributions directes afin de pouvoir en prendre connaissance, laquelle lui fut transmise par le directeur en date du 1er octobre 2012, au cours de la présente instance contentieuse.

La demanderesse fait ensuite valoir en substance que le Curaçao étant devenu un Etat autonome et indépendant depuis le 10 octobre 2010, le gouvernement du Royaume des Pays-Bas n'aurait pas pu intervenir en tant qu'autorité requérante pour la période visée dans la demande de renseignements, à savoir la période courant du 1er janvier 2011 jusqu'au jour de la demande d'échange de renseignements dès lors que la demande d'échange de renseignements serait postérieure à l'accession du Curaçao à l'indépendance. Elle en conclut que la décision déférée devrait être annulée.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'en affirmant que les autorités néerlandaises ne seraient pas en droit de solliciter des renseignements à son sujet, la demanderesse méconnaîtrait le sens et la portée de l'article 26 (1) de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et les Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ci-après

dénommée « la Convention » qui prévoit que « *l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2* », c'est-à-dire, que la Convention ne serait, entre autres, pas limitée à des résidents de l'un ou l'autre Etat contractant. Il en conclut que la discussion quant à l'appartenance ou non des Antilles néerlandaises au Royaume des Pays-Bas serait sans pertinence pour les besoins de la présente cause.

Les parties à l'instance étant en désaccord sur la question de la compétence des autorités néerlandaises en l'espèce en tant qu'autorité requérante de renseignements relatifs à la demanderesse, il appartient au tribunal d'examiner cette question, laquelle est de nature à avoir une incidence sur l'applicabilité en l'espèce de la Convention.

Il échet de constater qu'à la suite d'une réforme interne du Royaume des Pays-Bas, en vigueur depuis le 10 octobre 2010, les Antilles néerlandaises ont cessé d'exister en tant qu'État autonome de ce royaume. À la même date, Curaçao et Sint-Maarten ont acquis le statut d'États autonomes du Royaume des Pays-Bas, tandis que Bonaire, Saint-Eustache et Saba sont devenues des municipalités à statut particulier de la partie européenne du Royaume des Pays-Bas.

Ainsi, depuis le 10 octobre 2010, la relation entre Curaçao et les autres parties du Royaume des Pays-Bas est régie par la Constitution du Royaume des Pays-Bas qui prévoit que Curaçao est un Etat autonome disposant d'une autonomie législative dans des domaines variés, notamment dans le domaine fiscal[1].

Etant constant que la demanderesse est une fondation de droit de Curaçao, immatriculée au registre des fondations de la Chambre de Commerce et de l'Industrie de Curaçao, il s'ensuit qu'à la date de la demande de renseignements émanant des autorités néerlandaises, à savoir le 30 mai 2012, soit une date postérieure à l'acquisition du statut d'autonomie par Curaçao, lesdites autorités n'étaient *prima facie* pas compétentes pour requérir des renseignements sur la demanderesse auprès des autorités luxembourgeoises.

Nonobstant cette constatation, il échet de rappeler que l'article 26 de la Convention dispose en son paragraphe 1 que « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités*

---

[1] « *The relation between Curaçao and the other parts of the Kingdom of the Netherlands is governed by the Statute for the Kingdom of the Netherlands, pursuant to which Curaçao is self-governing to a large degree and accordingly has legislative autonomy on various subjects including taxes* (…)" , Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer review Report Phase I, Legal and Regulatory Framework, Curaçao, point 16, OECD, 12 septembre 2011, disponible sur: http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/CW#peerreview

locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2. ».

L'article 1 sus-visé dispose quant à lui ce qui suit :

« *Art. 1er – Personnes visées*
La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un ou de chacun des deux Etats ».

Il résulte de ce qui précède que l'échange de renseignements organisé par l'article 26 de la Convention n'est, notamment, pas restreint aux seules personnes qui sont des résidents des Pays-Bas ou du Luxembourg, de sorte, qu'*a priori*, il ne peut être reproché aux autorités néerlandaises de faire usage de la procédure d'échange de renseignements prévue à l'article 26 de la Convention à l'égard de la demanderesse. Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

La demanderessse donne ensuite à considérer que le Protocole modifiant la Convention imposerait un certain nombre de restrictions aux autorités concernées, notamment, celle d'examiner, en application de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif, signés à La Haye, le 29 mai 2009, si la demande des autorités fiscales requérantes satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements. Or, elle estime que ces conditions ne seraient pas remplies en l'espèce dès lors que les autorités fiscales néerlandaises auraient procédé à une « *fishing. expedition* » étant donné qu'elles auraient utilisé la procédure d'échange de renseignements en vue d'engager des recherches quant à un éventuel bénéficiaire économique d'une fondation constituée sous le droit de Curaçao, bénéficiaire économique dont elles ignorent par ailleurs l'identité. Elle se réfère à cet égard à un arrêt de la Cour administrative du 24 mai 2012 qui aurait tracé les limites de l'article 26 de la Convention quant à l'existence de l'échange de renseignements et l'interdiction de la « *pêche aux renseignements* » par l'utilisation du critère de la « *pertinence vraisemblable des renseignements requis en vue d'élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé*». Or, selon la demanderesse, la condition de la « *pertinence vraisemblable des documents requis* » ferait défaut en l'espèce, entre autres, dès lors qu'il serait matériellement impossible que l'administration néerlandaise ait procédé à un contrôle fiscal pour l'année d'imposition 2011, d'une part, étant donné qu'à considérer qu'une déclaration fiscale ait pu être déposée par la demanderesse, elle n'aurait pu l'être qu'en 2012 ce qui n'aurait pas laissé le temps matériel aux autorités néerlandaises pour épuiser les voies de contrôle et de vérification nationales avant de pouvoir formuler et d'adresser une demande d'entraide à une autorité étrangère, et, d'autre part, eu égard au fait que la demanderesse, contrairement à ce qu'affirme le délégué du gouvernement, n'aurait pas déposé de déclaration d'impôts aux Pays-Bas.

Le délégué du gouvernement rétorque en substance que le Protocole modifiant la Convention énumèrerait les informations que les Pays-Bas, en leur qualité d'Etat requérant, doivent impérativement fournir au Luxembourg, l'Etat requis en l'occurrence pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En l'espèce, il

fait valoir qu'il résulterait clairement de l'analyse de la demande de renseignements néerlandaise qu'elle serait conforme au standard international et qu'elle ne constituerait en aucun cas une demande spéculative, voire une « *pêche aux renseignements* », mais bien une demande spécifique dans un cas précis et déterminé qui contiendrait toutes les informations requises afin que les renseignements sollicités puissent être considérés comme respectant la condition de la « *pertinence vraisemblable* ». Il donne à considérer que la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir ... ..., toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir la détermination de l'impôt sur les revenu de l'année d'imposition 2011, un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus par les autorités fiscales néerlandaises, celles-ci ayant utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise. Il en conclut que les autorités néerlandaises ayant communiqué les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle sont en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis de sorte que leur demande de renseignements n'aurait pas été formulée de manière hasardeuse, voire spéculative. Il conclut que les autorités néerlandaises seraient donc en droit de solliciter et d'obtenir de la part de la société ... Luxembourg S.A. les renseignements demandés, tels que repris dans la demande d'injonction entreprise du 8 juin 2012.

Il échet de rappeler que l'article 26 de la Convention qui organise la procédure d'échange de renseignements est libellé dans son intégralité comme suit :

« 1. *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.*

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation:

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant;

c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un Etat contractant conformément à cet article, l'autre Etat contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un Etat contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. *En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne*.»

Il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables au fond, à savoir l'article 26 de la Convention, reposent sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après « le modèle de convention »), de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges des renseignements à des fins fiscales, (ci-après « le manuel de l'OCDE ») auquel il convient d'ajouter la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant daté du 17 juillet 2012.

Il échet ensuite de relever que d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps de l'indicatif présent utilisé à la première phrase de l'article 26[2], l'article 26 prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des

[2] mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant datée du 17 juillet 2012.

demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours.

Il échet encore d'avoir égard à la mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant datée du 17 juillet 2012 qui précise en son point 5. ce qui suit « *Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doive y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements», c'est-à-dire lorsqu'elle demande des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.*

5.1 Comme c'est le cas dans le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, une demande de renseignements ne constitue pas une « pêche aux renseignements » du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Cela vaut aussi lorsque des noms sont orthographiés de manière différente ou lorsque les informations relatives aux noms et adresses sont présentées différemment. Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable.(…) ».

Il convient de retenir du commentaire sus-visé qu'au moment où la demande d'échange de renseignements est formulée, il doit exister une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Dans l'éventualité où les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis, les autorités compétentes devraient se concerter afin d'apporter des clarifications aux informations requises. En revanche, dès que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il est d'avis que les

renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Enfin, en tout état de cause, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable.

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

Quant aux obligations de l'autorité requérante, l'échange de lettres précise que cette dernière doit fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 26 de la Convention les renseignements suivants, à savoir, « *(a) the identity of the person under examination or investigation; (b) a statement of the information sought includ... its nature and the form in which the applicant State wishes to receive the information from the requested State; (c) the tax purpose for which the information is sought; (d) grounds for believ... that the information requested is held in the requested State or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested State; (e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information; (f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant State, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant State then the competent authority of the applicant State would be able to obtain the information under the laws of the applicant State or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Convention; (g) a statement that the applicant State has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties* ».

Ainsi, il appartient, notamment, à l'autorité requérante de communiquer à l'autorité requise l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Il échet en l'espèce de constater que les autorités néerlandaises compétentes affirment que le contrôle fiscal porte sur la demanderesse. Nonobstant la circonstance selon laquelle la demanderesse n'est pas résidente aux Pays-Bas, les autorités néerlandaises peuvent néanmoins se prévaloir de l'article 26 de la Convention ainsi que le tribunal l'a rappelé plus en avant dès lors que la procédure d'échange d'informations prévue n'est pas limitée aux résidents des parties signataires de la Convention. Il n'en reste pas moins que dans cette éventualité il incombe aux autorités néerlandaises de communiquer aux autorités luxembourgeoises l'identité de la personne résidente aux Pays-Bas faisant l'objet du contrôle ainsi que les raisons pour lesquelles l'objet du contrôle fiscal est étendu à la demanderesse, non résidente fiscale aux Pays-Bas. Or, force est de constater que les autorités néerlandaises sont restées en défaut de communiquer tant l'identité du résident fiscal néerlandais faisant l'objet du contrôle que les raisons qui sous-tendent l'élargissement de leur contrôle à la demanderesse, non résidente fiscale néerlandais. Il est frappant de relever qu'en l'espèce, les autorités néerlandaises s'arrogent une compétence extra-territoriale qu'elles restent en défaut d'expliquer pour chercher à obtenir des renseignements sur un éventuel contribuable néerlandais dont elles restent en défaut de dévoiler l'identité. En d'autres termes, elles excipent de l'identité de la demanderesse sur laquelle elles ne disposent *a priori* d'aucune compétence en matière fiscale en vue de pouvoir répondre aux critères fixés dans l'échange de lettres et de justifier leur demande d'échange de renseignements, demande qui vise cependant un tiers non identifié. Il échet de relever que les autorités néerlandaises ne cherchent même pas à dissimuler cette démarche dès lors qu'elles affirment dans leur courrier daté du 30 mai 2012 aux autorités luxembourgeoises ce qui suit :

« *Die niederländische Steuerbehörde hat eine Prüfung der nicht identifizierten Zinsdaten, die von den niederländischen Banken an die niederländische Steuerbehörde übermittelt wurden eingeleitet. Diese Zinsdaten beziehen sich auf (juristische) Personen, die in den Niederlanden keine Steuernummer (Pers. Id. Nr.) haben. Im Rahmen der niederländischen Besteuerung wurden diese Daten weiter ausgewertet, und führten zu neunen Fragen bei einigen niederländischen Banken. Aus der Auswertung gingen einige Stiftungen Privatfonds (SPF) mit einem niederländischen Bankkonto hervor.*

Aus einer Prüfung von der niederländischen Steuerbehörde ging. hervor, daß die SPF (eine juristische Person nach dem Recht der Niederländischen Antillen - Stiftung Privatfonds (SPF)) oft von niederländischen Eingesessenen oder von Personen, die mit den Niederlanden zusammenhangen, benutzt wird.

Aus den Prüfungen verschiedener SPF ging. hervor, daß die ... ... ein niederländisches Bankkonto bei einer Einrichtung, die mit den Niederlanden verbunden ist, hat, oder Geldbeträge über diese Bankeinrichtung auf ein Bankkonto in Luxemburg weiterleitet.

Diese Daten bekräftigen die Schlußfolgerung der niederländischen Steuerbehörde, daß von den niederländischen fiskalischen Interessen in bezug auf die ... ... die Rede sein könnte. Zunächst könnte es sich um mehr als ein bloßes Erwarten in bezug auf die ... ... oder ein anderes ausländisches Teilvermögen handeln. Jeder Gründer oder Begünstigte eines ausländischen Teilvermögens, die in den Niederlanden wohnhaft ist, kann seit dem Jahr 2001 ein wertvolles Recht haben, das in der Einkommenssteuerkategorie 3 (Einkommenssteuererklärung) zu erwähnen ist. Davon ist

die Rede, wenn es mehr als eine bloße Erwartung zum Erhalt des Vermögens und / oder die Einkünfte eines ausländischen Zweckvermögens gibt. Das Interesse an diesem Vermögen und / oder an diesen Einkünfte fällt unter Besitztümer im Sinne von Artikel 5.3, zweiten Absatzes, Buchstabe f, des niederländischen Einkommensgesetzes 2001, die sogenannten übrigen Vermögensrechte mit einem Verkehrswert. Für die Wertermittlung der ... ... braucht die niederländische Steuerbehörde Auskünfte in bezug auf deren Besitztümer, einschließlich von Auskünften in bezug auf Bankkonten. (…)».

Au vu des développements qui précèdent, force est au tribunal de partager le raisonnement de la demanderesse consistant à considérer que les informations transmises par les autorités néerlandaises ne sauraient être considérées comme des informations de référence pertinentes susceptibles de justifier les motifs de la demande et de nature à pouvoir convaincre les autorités fiscales luxembourgeoises que les renseignements que les autorités néerlandaises supposent être en possession de la banque ... Luxembourg S.A. sont nécessaires, pertinents ou indispensables dans le cadre de l'imposition aux Pays-Bas de la demanderesse dès lors qu'aucun lien n'est établi entre cette dernière, résidente au Curaçao, et un éventuel résident néerlandais qui ferait l'objet d'un contrôle fiscal par les autorités requérantes ni qu'aucune justification n'est apportée par les autorités néerlandaises quant à leur intervention au sujet d'un résident fiscal de Curaçao.

Il s'ensuit que le tribunal est amené à se rallier au raisonnement de la demanderesse consistant à considérer que les autorités néerlandaises compétentes se sont illustrées par leur intention « *d'aller à la pêche aux renseignements* », manœuvre formellement proscrite par l'échange de lettres et qu'il est permis de contrer en enjoignant à l'Etat requis de solliciter des éclaircissements auprès de l'autorité requérante compétente. Partant en l'absence d'une telle démarche de la part des autorités luxembourgeoises, celles-ci ont violé le prescrit de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010.

Au vu des développements qui précèdent et au vu de l'absence de pertinence des arguments invoqués par les autorités néerlandaises, il y a lieu de retenir que les autorités fiscales luxembourgeoises sont restées en défaut de solliciter des éclaircissements permettant de comprendre l'objet de la demande de sorte que la décision déférée prise sur base d'éléments non pertinents, à ce stade, encourt l'annulation sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens développés par la demanderesse dans le cadre du présent recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

le déclare fondé, partant annule la décision prise en date du 8 juin 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes et renvoie le dossier en prosécution de cause audit directeur ;

condamne l’Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l’audience publique du 15 novembre 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Anne-Marie Wiltzius, greffier de la Cour administrative.

s. Anne-Marie Wiltzius — s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l’original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier assumé du tribunal administratif